
論 文

TPP（環太平洋戦略的経済連携協定） 参加交渉と我が国の税理士制度（1）

酒井 克彦

はじめに

TPP（環太平洋戦略的経済連携協定：Trans-Pacific Strategic Economic Partnership Agreement⁽¹⁾）とは、環太平洋地域の国々による経済の自由化を目的とした多角的な EPA（経済連携協定）⁽²⁾である。

2002年からシンガポール、ニュージーランド、チリが交渉開始、その後ブルネイが参加し、2005年に交渉妥結となり、P4 協定（Pacific-four⁽³⁾）として、2006年5月に発効したのが、TPP の出発点である。その後、2008年にアメリカ、オーストラリア、ペルーが参加を表明し、マレーシア、ベトナムが交渉に参加することで9 国が交渉参加国として名を連ねている。アメリカは、2009年11月に東京演説の中でオバマ（Barack Obama）大統領がアメリカの TPP への積極的関与を表明した⁽⁴⁾。我が国では、2010年10月の臨時国会冒頭の所信表明演説において、当時の菅直人総理大臣が交渉参加を検討すると言明したことから急速に TPP が注目されるようになったのである。

そもそも、国際貿易全体のルールとしては WTO（世界貿易機関：World Trade Organization⁽⁶⁾）におけるルールがあり、その中に物品貿易については GATT（関税及び貿易に関する一般協定：General Agreement on Tariffs and Trade⁽⁷⁾）があり、サービス貿易については GATS（サービス法益に関する一般協定：General Agreement on Trade in Services⁽⁸⁾）が、知的財産権を守るためには、TRIPS（知的財産権の貿易的側面に関する協定：Agr-

reement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights)⁽⁹⁾などが定められてきたところである。GATT 1条と同様に、WTO 1条には特定国に与えた最も有利な貿易条件は全加盟国に平等に適用することが明記され、最恵国待遇（Most favored nation (MFN) treatment）の原則が示されている。しかしながら、国際収支赤字を理由に発展途上国の輸入制限を認めることや（12条）、エスケープ・クローズ（緊急輸入制限：セーフガード）（19条）、また途上国支援を目的とした特惠関税などを例外として認めている。そして、最恵国待遇の原則に対する最大の例外が市場統合による域内優先であり、その具体的なものとして、EU（欧州連合：European Union）の関税同盟⁽¹⁰⁾があり、もう一つが自由貿易地域（Free Trade Area）であるといえよう。後者設立のための協定である FTA（自由貿易協定：Free Trade Agreement）⁽¹¹⁾もそこに属する⁽¹²⁾。

ところで、TPP とは、FTA の基本的な構成要素である物品市場アクセス（物品に係る関税の撤廃・削除）やサービス貿易のみならず、非関税分野たる投資、競争、知的財産、政府調達等におけるルール作りのほか、環境、労働、分野横断的事項などといった新しい分野をも含む包括的協定として交渉されているもので、その目標とするところは、アジア太平洋地域における高水準の自由化にあるともいわれている⁽¹³⁾。

TPP の交渉は、2010年3月の第1回会合において、P4 協定（環太平洋戦略的経済連携協定）加盟の4か国（シンガポール、ニュージーランド、チリ、ブルネイ）に加えて、アメリカ、オーストラリア、ペルー、ベトナムの8か国で交渉を開始し、年4回のペースで会合が持たれてきている。2010年11月に TPP 協定交渉参加国首脳会合において「2011年11月のハワイ APEC 首脳会議までの交渉妥結を目指す」ことで一致し、同年5月に TPP 協定交渉参加国閣僚会合共同声明として「11月に TPP 協定の大まかな輪郭を固めるとの目標を表明」した。その後、2011年11月にはハワイ APEC 首脳会議にお

いて、我が国も交渉参加を表明するに至っている。TPP への参加問題⁽¹⁴⁾が大きく取り上げられている現在、21の分野のうち、「越境サービス分野」として専門家資格の問題が惹起されている。越境サービスとは、「商用関係者の移動」「金融サービス」「電気通信サービス」といったサービス分野の一つで、「国境を越えるサービスの提供（サービス貿易）に対する無差別待遇や数量規制等の貿易制限的な措置に関するルールを定めるとともに、市場アクセスを改善する」ことを内容とする作業部会が設けられている。

具体的にその問題を述べれば、諸外国の類似制度に基づく資格者あるいはそれと同等の能力があるとみられる者が、我が国の税理士制度に基づく資格を有せずに参入してくる可能性を排除できないことになるのではないかという懸念である。通貨危機後成長軌道へ復帰した隣国の韓国⁽¹⁵⁾は、後述するとおり、EU 韓 FTA 協議及び米韓 FTA 協議の交渉と軌を一にして、税務士法⁽¹⁶⁾を改正したところである。そこでは、他国の租税専門家としての資格者の一定の参入を許容しているのであるが、さらに、いくつかのハードルを設けて国内税務士業務へのなだれ込みを防止している。

韓国では、2011年6月30日に税務士法（法律第10805号）が改正された。この改正理由は、『大韓民国とユーロ連合及びその会員国との自由貿易協定』が締結されるにつれ、税務士業務の一部を協定締結国に開放することによって、国内で活動される外国の税務諮問士と法人外国税務諮問事務所に対する登録及び管理制度を設ける」ことにあったようである。その主な改正内容は、詳しくは後述するが、①外国税務諮問士の資格承認及び登録（同法19条の3～19条の6）、②外国税務諮問士の業務範囲及び遂行方式（同法19条の7～19条の8）、③法人外国税務諮問事務所の登録（同法19の9）、④外国税務諮問士などの業務（同法19条の12及び19条の13）である。また、韓国では2011年10月17日には更なる税務士法改正法案が国会に提出された。これは公認会計士合格者に付与されていた税務士自動資格制度を廃止するという提

案である。この改正案に対して、公認会計士協会は、国会企画財政委員会などにかかる資格制度の現状維持の請願を提出したり、韓国税務学会による会計税務関連専門資格者先進化法案というシンポジウムを開催するなどしたが、同法案は同年12月29日に国会を通過⁽¹⁷⁾した。

もっとも、二国間協議としての FTA と多国間協議である TPP とはその対処方法自体が異なるところであるが、この点についての十分な議論が必要となろう。

既に、租税が個々の国の租税制度として不可侵のものであることから、税理士制度も不可侵のものであるとして TPP への防戦を張る見解もある⁽¹⁸⁾。しかし、ここでは、なぜ不可侵なものなのかということが深慮されなければならない。単に参入障壁をいかに設けるかという我田引水の議論であってはならない。我が国に独自の税理士制度を維持することの有用性、国民に共通した有益性が確認されなければそれは単なる既得権益の確保というものに陥ってしまうからである。

本稿ではこの問題について、税理士制度の役割などの考察を通じて検討を加える。

I 税理士制度の沿革

第1節 沿革

1 大阪税務代弁者取締規則

まずは、我が国の税理士制度の成り立ちを概観した上で、我が国における税理士制度とはいかなるものであるのかという点につき検討を加えてみたい。そこで、ここでは、税理士制度の沿革について簡単に振り返ってみることにしよう。

そもそも、昭和17年2月に税務代理士法（昭和17年法律46号）によって、税理士制度の前身が確立したといわれている。もっとも、税務相談等に当た

る新たな職業として認識されたのは、明治に遡る。すなわち、明治45年5月16日に大阪府で制定された「大阪税務代弁者取締規則」（明治45年府令45号）があった。また、「大阪税務代弁者取締規則」に似た規則として、昭和11年3月20日に、京都府で制定された「京都税務代弁者取締規則」（昭和11年府令13号）があった。

「大阪税務代弁者取締規則」によると、税務代弁者とは、公務所に対する手続を代弁することを業とする者である。税務代弁者になろうとする者は、警察官署に願い出て免許を受けなければならないこととされていた（同規則2）。この税務代弁者とは、「他人ノ委任ヲ受け業務ニ関シ当該公務所ニ対シ願届申立其他ノ手続ノ代弁ヲ業トスルモノ」とされていたが（同規則1）、警察官署の免許を受けずに税務代弁業務を行った者に対しては拘留又は科料に処することとされていた（同規則10）。なお、かかる免許は、「公安又ハ風俗ヲ害スルノ虞アリト認ム者」には免許しないことがあるとしていたし（同規則3）、報酬に関する規則については、これを定めて所轄警察官署を経由して、府の認可を受けなければならないこととされていたのである（同規則6）。

もっとも、このような税務代理業者の取締りについては、大阪府での上記規則の制定の流れが全国に広まることがなかったため、無知な商工業者に対する税務代理業者の不正や不当な行為が跡を絶たず、税務行政上深刻な問題となっていた。

これとは別に、昭和2年1月、第52回帝国議会に計理士法の政府提案があり、同年3月に法律31号をもって同法が公布された。⁽¹⁹⁾

2 税務代理人法案

その後、昭和5年に西日本計理士会が「税務代理人取締規則制定に関する建議書」を提出し、同7年には経理士法改正規程会が第62回帝国議会に「税務代理人法制定に関する建議案」を提出した。⁽²⁰⁾ この流れを受けて、昭和8年

3月には、第62回帝国議会において税務代理人法案が議員提案された。これは、民間における税務代理職業者の地位の法定化への第一歩として大きな意味を有する提案であった。

この提案理由は、「税務代理人法案デアリマスルガ、凡ソ税務ノ事タル、洵ニ國家財政ノ樞軸ヲ成シテ居ルノデアリマス、然ルニ之ヲ本邦ノ實情ニ照シテ見マスルニ、一般納税者ノ税務知識ガ甚ダ幼稚デアリマスルガ故ニ、納税者ノ委任ヲ受ケテ税務手續ノ代理ヲ業トスル者ガ、近時夥シク増加スルニ至ッタノデアリマス、其結果或ハ其中ニ不正不當ノ要求ヲ納税者ニ勸メタリ、或ハ司税者ニ對スル紛争ヲ激成シタリ、又ハ減損更訂、其他ノ關係ニ於テ納税者カラ不當ナ報酬ヲ收受スルニ至リテ、甚シキニ至ッテハ、此報酬ニ關シテ訴訟ヲ提起スルヨウナ者ガ續出致シマシテ、今日納税者ヲ苦メル者ガ少クナクナイノデアリマス、仍テ是等一般納税者ノ被害ヲ除去致シマスルト共ニ、税務ニ關スル紛争ヲ少カラシメ、且ツ税務行政ノ圓滑ト公正ヲ期シタイ爲メカラシテ、此税務代理人法ヲ制定シテ其資格ヲ定メ、是ガ取締ヲ嚴重ニ致ス必要アリト認メマシテ、本案ヲ提出致シタ次第デアリマス」というものであった。

しかしながら、この法案は国会通過を経ることなく廃案となってしまった。

3 税務代理士法

その後、昭和17年に税務代理士法案が提案され成立した。同法案は、前述の税務代理人法案廃案後に引き続き関心を寄せていた専門家らによる活動によって実現されたものであるといってもよいと思われる。⁽²¹⁾すなわち、税務代理人法案の考え方を継続して、税務についての民間の職業的専門家の地位の確保を旨としたものであり、租税専門家の法的地位にとって大いなる前進を意味するものであった。

同法の内容は、おおむね次のようなものであった。

- ① 税務代理士は、所得税等に関し他人の委嘱により、税務官庁に提出す

- べき書類を作成し又は審査の請求、訴願その他の事項（行政訴訟を除く。）につき代理をなし若しくは相談に応ずることを業とする⁽²²⁾（1条）。
- ② 税務代理士となる資格を有する者は、弁護士、計理士、3年以上税務官庁において国税の事務に従事した者、その他租税又は会計に関し学識経験⁽²³⁾を有する者、である（2条）。
- ③ 税務代理士となるには、大蔵大臣の許可を必要とする⁽²⁴⁾。大蔵大臣は、税務代理銓衡委員会の議を経て許可の処分を行う⁽²⁵⁾（4条）。
- ④ 税務代理士は税務代理業に関する帳簿を作成しなければならない⁽²⁶⁾（8条）。
- ⑤ 税務代理士は脱税相談をしてはならない⁽²⁷⁾（9条）。
- ⑥ 税務代理士は、所属税務代理士会の会則の定めるところ以外の報酬を受けてはならない⁽²⁸⁾（10条）。
- ⑦ 税務代理士は、財務局の管轄区域ごとに税務代理士会を設立する。税務代理士会の設立には会則を定め大蔵大臣の許可を受けなければならない⁽²⁹⁾（11条）。なお、このとき、税理士は所属する官轄区域内における業務のみを行い得ることとされていたのである⁽³⁰⁾。
- ⑧ 大蔵大臣は監督上必要ありと認めるときは、税務代理士若しくは税務代理士会から報告を徴し又は当該官吏をしてその業務に関する帳簿書類を検査させることができる⁽³¹⁾（16条）。
- ⑨ 大蔵大臣は、税務代理士が業務違反をしたときは、税務代理士の許可を取り消し又は1年以上の業務の停止を命ずることができる⁽³²⁾（18条）。
- ⑩ 税務代理士会は、共同の目的を達するため、会則を定めて大蔵大臣の認可を受け税務代理士会連合会を設立することができる⁽³³⁾（19条）。

次に述べるシャープ勧告が現在に続く税理士法制定の契機となったことは否定されないが、現行税理士法は、桜井四郎氏が、「税務代理士の全員がよくその職責を自覚し、税務代理士の社会における評価を高めることに努め、

また、よき指導者を得て、これを促進し、ともに相たずさえて税務代理士制度の発展に努めた結果、昭和26年には、税理士法の制定となり、税理士の制度へと発展した」と述べるとおり税務代理士法からの発展系とみることもできよう。⁽³⁴⁾

4 シャウプ勧告

(1) 第一次シャウプ勧告

このような税務代理士制度に代わる制度として、現行の税理士制度がある。この税理士制度制定に契機を与えたものがシャウプ勧告である。シャウプ勧告は、『シャウプ使節団日本税制報告書 APPENDIX VOLUME IV』において、「4 納税者の代理」として、次のような勧告を行った。⁽³⁵⁾

「弁護士および公認会計士が、税務官吏に対して現在よりもはるかに多く納税者を代理するようになることは望ましいことである。法律の詳細かつ明確な規定の下における客観的課税は、訓練された英知を必要とする。これらの専門家団のサービスが十分に利用できないとすれば、納税者は、税務官吏の避け得られない誤謬に対して、その地位を適当に保持することが不可能となるであろう。

現在では、納税者はその希望により、友人またはその他の個人に代理してもらっても差し支えない。税務代理士の認可を受けなければならないのは、人が代理業に従事する場合に限られる。特別な場合に納税者を個人的立場において援助するというこの能力は存続せらるべきである。そうでないと、特に税務行政の現状に鑑み、納税者による異議の申立ては多くの場合、あまりにも費用がかかることとなろう。しかし結局、税務行政が改善せられ、より専門化し、かつ階級としての税務代理士の能力の堅実性が保証されるようになれば、納税者代理をその階級に限定することがおそらく望ましいことになるであろう。少なくとも、このことは納税者のためになされる訴願の取扱いに関して然りである。

各地の国税局および税務署に対し納税者を代理することは本質的には個人的な問題である。事件は個人的基礎の上に立って論議検討さるべきである。税務代理士またはその他の代理人は、通常その特定の出頭を特定の事件に限定すべきである。訴願および異議の申立てを一括して取り扱うことは適当な手続ではない。租税事件は一括して論議決定せられるべきものではない。納税者の階層に対するその影響の面から、全般的な行政的手続を検討することが妥当である。しかし、租税債務および租税に関する論争を一括して検討することは税務官吏によって許可さるべきものでもなく、また納税者の代理人の参加すべきものでもない。」

このように、シャウブ勧告は、税理士を納税者の代理として、「納税者が税務官吏と同じレベルで彼等に対抗しようとする」ときの援助者として評価していたように思われる。⁽³⁶⁾ その背景には、税務官吏が法律に従って行動することに対する圧力になっていないという現状も見え隠れするのである。そのことは、「単にえこひいき、または寛大を得るために交渉するのではなくて、納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞の広い職業群が存在すれば、適正な税務行政はより容易に生まれるであろう。また引き続いて適正な税務行政を行うためには、納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとするれば、かかる専門家の一団の援助を得ることが必要である。」という点からも看取り得よう。

前述のとおり、昭和17年に税務代理士法が制定された当時も、税務官吏の態度や退職した税務官吏が事業会社から高給を得て、「合理的ニ或ハ合法的ニ遁脱ヲ企テテ居ル」点が国会でも取り上げられていたが、かような状況がこの当時もあったとみるべきかもしれない。

（2） シャウブ勧告に対する政府報告

日本政府は、昭和24年9月15日付け吉田茂内閣総理大臣宛のマッカーサー

元帥の書簡により、シャウプ使節団の作成に係る日本税制報告書を受領した。日本政府は、原則としてこの報告書の基本原則に即応し、日本の財政経済の実情を考慮し、これに若干の調整を加えて税制改正を断行する旨の政府報告を行い、かかる方針の下に、税制改正案の立案に着手した。⁽³⁷⁾

(3) 第二次シャウプ勧告

第一次シャウプ勧告の後に、日本政府からの報告を受けたシャウプ税制使節団は、かかる報告に検討を加えたり、税務代理士会代表と折衝を行った上で、納税者の代理人について、「能率的な租税制度は、税務当局に対して納税者を代理する資格のある専門家の存在を必要とする。このような代理は、個人納税者にその個々の事件において、税務行政上の誤謬に対し必要な保護を与えるものである。加えるに、この専門家は、行政制度について見識のある批判を加える能力があるから、このような制度は、行政事務全般にわたる牽制として役立つのである。その結果、行政能率を増進させ、決定を一層公正ならしめるために、絶えず必要な刺激が与えられることになる。着々と納税者の代理者の数が増し、その素質が向上するということは、日本における税務行政の成功にとっては、極めて重要なことである。」と述べるなど、第二次勧告を行った。

5 昭和26年税理士法当初提出法案

昭和26年3月30日に衆議院に税理士法案の提案がなされた。その提案理由では、「新たに試験制度及び登録制度を採用して、人格及び能力ともに適切な人材が納税者の代理等の業務に当り、納税者の信頼と国家の期待にこたえて、租税負担の適正化をはかりつつ、申告納税制度の適切な発展に資せしめることとする等のため、現行税務代理士法を廃止し、税理士法を制定すること」としたのである。

6 昭和26年税理士法修正法案

ところで、昭和26年3月30日に衆議院に提出された税理士法案については、

同年5月28日に衆議院大蔵委員会において修正案が提出された。

小山長規委員より税理士法案に対する修正の主旨が次のように説明されている。

修正案の趣旨は第五十一条でありまして、第五十一条に、

「弁護士は、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することにより、その国税局の管轄区域内において、随時、税理士業務を行うことができる。

2 前項の規定により、税理士業務を行う弁護士は、税理士業務を行う範囲において、第一条、第三十条、第三十一条、第三十二条から第三十九条まで、第四十一条第四十三条前段、第四十四条（第三号を除く。）第四十五条（第一項中登録の取消の処分に関する部分を除く。）から第四十八条まで、第五十四条及び第五十五条の規定の適用については、税理士とみなす。」

これがこの修正案の骨子であります。第五十一条を挿入しました関係上、条文の整理をいたしておりますのでありますが、以上が税理士法案に対する修正案の内容でありまして、この趣旨は、従来弁護士は、弁護士法によりまして、当然に税務代理士を営むことができるということの規定がありましたのが、税理士法が通過いたしますと、税理士というものが新たにできまして、税務代理士がなくなりますので、その関係をいかに調整するかということから出て来ましたところの修正案であります。

税理士法案の原案では、弁護士法3条2項の「弁護士は当然に税務代理士の事務を行なうことができる」旨の規定を削るとともに、弁護士は、税理士となる資格は有するものの、税理士の業務を行うためには、国税庁に備える税理士名簿に登録を受けなければならないとされていた。しかしながら、この点について、5月28日に上記のと通りの修正案が提出されたのである。これが、税理士法51条である。

7 昭和31年税理士法改正

その後、昭和31年3月に税理士法改正案が第24回国会に提出され、税理士資格制度の整備に加え書面添付制度が提案され、第24回国国会期末の昭和31年6月3日に参議院を通過した。

8 昭和36年税理士法改正

次いで、昭和36年6月の改正において、国税庁長官が行っていた税理士の登録事務が日本税理士会連合会に移譲されることとなった。同改正法案は、昭和36年4月25日に衆議院を、同年6月8日に参議院を通過し、6月15日に公布された。

9 昭和38年政府税制調査会答申

昭和38年12月には、政府税制調査会「税理士制度に関する答申」が出され⁽³⁸⁾た。ここでは、「税理士制度の意義及び税理士の職責」として、「税理士制度は、税務に関する一定範囲の業務を税理士業務と定め、これを独占的な業務として営むことができる者を税理士とすることにより、税理士に対して、弁護士や公認会計士などと同様に職業上の特権を与え、同時に、これに伴う一定の義務を課することとしているものである。このような点からみると、税理士制度の第一義的な意義は、法令に規定された納税義務の適正な実現に資するという点に求めるべきものであると考えられる。しかして、この場合、法令に規定された納税義務の適正な実現に資するためには、税理士が納税者の委嘱を受けて職務を果たしていくその立場は、委嘱者の立場とまったく重複するような形においてではなく、税務会計専門家としての見識のある判断を加えるという形において把握されなければならないことは当然であろう。現行法が『中正な立場』という字句を用いて…規定を設けていることは、まさに上記のような税理士の公共的な立場を明らかにするためのものであって意義深いものと認められる。」としている。

10 昭和55年税理士法改正

昭和55年改正前の税理士法1条は、「税理士は、中正な立場において、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるように努力しなければならない」と規定していた。この旧法では、「税理士制度を、依頼者である納税者の代理等の業務に当たり、人格及び能力を有し、納税者と税務署とに一方に偏することなく、憲法に定められた納税義務が正しく履行されることにより、わが国の申告納税制度の円滑、適正な運用（税務行政）に資することを期待する」と考えられていたようである。⁽³⁹⁾

このことは、前述の昭和38年12月の政府税制調査会「税理士制度に関する答申」からも分かる。すなわち、税理士が納税者の委嘱を受けて職務を果たしていくその立場は、委嘱者の立場と全く重複するような形においてはな

いと考えられていたのである。

昭和55年改正後の税理士法1条《税理士の使命》は、「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。〔下線筆者〕」と規定している。

ここで改正された箇所についてみると、「税務に関する専門家として」という言葉が挿入され、「中正な立場」が「独立した公正な立場」とされている。さらに、「申告納税制度の理念にそって」という文言が挿入され、「納税に関する道義を高めるように努力しなければならない」という箇所は、税理士の上に道義の高揚を求めることが妥当でないという見地から削除され、「納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」として締めくくられた。

「中正な立場」が「独立した公正な立場」とされたのであるが、ここにある「独立」とは、納税者にも税務当局にも偏することのないという意味での独立であり、「公正な立場」とは、納税義務の適正な実現を使命とする税理士に要請される立場である。

税理士に対する資料の隠匿等が重加算税の対象となる隠ぺい・仮装行為に該当するか否かが争点とされた事件の上告審最高裁平成7年4月28日第二小
 法廷判決(判時1529号55頁)⁽⁴⁰⁾では、独立した公正な立場において納税義務の
 適正な実現を図ることを使命とする税理士に対して事実を隠ぺいしたことは
 重加算税の隠ぺい・仮装行為に該当すると判断した。⁽⁴¹⁾

弁護士法にいう使命が依頼者の基本的人権を擁護するという観点からの使命であるのに対して、税理士法1条には独立公正な立場から適正な課税を実現するという公共的使命が掲げられている点には特に注意をすべきである。⁽⁴²⁾
 税理士と弁護士はその使命を異にする。⁽⁴³⁾⁽⁴⁴⁾そのことから直截に税理士に公正な立場が要請されるといえるわけではないが、少なくとも、公正でない立場にあっては適正な課税を実現することはできない。したがって、かかる税理士の公正な立場とは、適正な課税の実現をなし得るかどうかという文脈で当然のコロラリーとして導出されると理解することができよう。このように考えると、昭和55年改正によって「中正な立場」という文言が削除され「独立した公正な立場」となった改正の意味するところは、委嘱者の立場と全く重複するような立場ではないと考えられていた立場がやや税務当局よりであったことに対して修正を加えたものと理解するとしても、依然として、納税者からも独立した崇高な立場に立つことが求められているとみるべきであろう。

このように昭和55年改正法では、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、納税義務の適正な実現を図ることを使命とする点が特に強調されたと理解することができるのであり、この精神に則って税理士はその使命を果たさなければならないと解すべきであろう。

昭和55年税理士法改正により、同法1条が、文言上、納税道義を高める税理士の努力の規定から納税義務の適正な実現を図ることの税理士の使命の規定へと改正された。さらに、税理士法1条の標題が、「税理士の職責」から「税理士の使命」に変更されていることにも注目すべきであろう。

税理士法が税理士の独立した公正な立場から納税義務の適正な実現を図ることを税理士の使命と位置付けたことからすれば、この税理士の立場は、むしろ納税義務の適正な実現のための前提条件として捉えることができそうである。

なお、「申告納税制度の理念にそって」が追加されたのは、参議院での修正によるものであった。これにより、戦後我が国税制の基本となっている申告納税制度の下における納税者の税理士への期待が強調されることとなったといえよう。さらには、そのことは、申告納税制度下での税理士像を明らかにし、税理士への信頼及び税理士制度の存在意義を一層高めることに資する願いが込められているのかもしれない。⁽⁴⁵⁾

また、同年改正では、税理士法41条の3《助言義務》において、「税理士は、税理士業務を行うに当たって、委嘱者が不正に国税若しくは地方税の還付を受けている事実又は国税若しくは地方税の課税標準等の計算の基礎となるべき事実の全部若しくは一部を隠ぺいし、若しくは仮装している事実があることを知ったときは、直ちに、その是正をするよう助言しなければならない」としている。かような税理士の助言義務の新設は「納税義務の適正な実現」を担保しているといえるが、税理士の独立した公正な立場は、助言義務の前提としての意味をも併せ有すると解すべきであろう。⁽⁴⁶⁾

次に、申告納税制度の理念とは何かという問題に突き当たる。

税理士制度は、税理士による納税義務者に対する援助を通じて、納税義務者が自己の負う納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられたものである。「申告納税制度の理念にそって」との表現は、かような税理士制度と申告納税制度とを形影相伴う一体のものとして捉えた表現であると説明されている。⁽⁴⁷⁾

税理士は、納税義務の適正な実現を図るために、委嘱者たる納税義務者を援助するに当たって、納税義務者あるいは税務当局のいずれにも偏しない独

立した公正な立場で、税務に関する専門家としての良識に基づき行動しなければならないのである。

その後、若干の部分的改正を経て、今日に至っている。

このように沿革を確認すると、税理士制度は、そもそも警察行政的視角からの取締規定として出発をし、その後、民間人による専門家制度として導入された後も、税務行政の一翼を担うことを期待される制度として構築されてきたことが分かる。このことから、税理士制度が創設された後も引き続き税務官庁による監督がなされることが織り込まれた専門家業種であるという特色を看取することができるのである。この点は、現行法の税理士法にも脈々と流れる税理士制度ならではの特徴であるといえよう。

- (1) あるいは、Trans-Pacific Partnership の略とする見方もある。
- (2) 石川幸一「新しい協定となる TPP」国際貿易と投資84号19頁以下参照。
- (3) これも環太平洋戦略的経済連携協定（Trans-Pacific Strategic Economic Partnership Agreement）である。
- (4) 全文については、White House のホームページ（Remarks by President Barack Obama at Suntory Hall, Suntory Hall, Tokyo, Japan, <http://www.whitehouse.gov/the-press-office/remarks-president-barack-obama-suntory-hall>）参照。
- (5) 滝井光夫「米国の FTA 政策：その展開と特色」国際貿易と投資68号48頁以下、同「米国の TPP 参加交渉と貿易関連問題」国際貿易と投資84号3頁以下、佐々木高成「オバマ政権の通商政策：ドーハラウンド・FTA 政策の展望」国際貿易と投資76号167頁以下、米国の TPP 戦略と『東アジア共同体』世界814号45頁以下、馬田啓一「米国の TPP 戦略：背景と課題」海外事情59巻9号31頁以下など参照。
- (6) GATT（ガット）ウルグアイ・ラウンドにおける合意によって、世界貿易機関を設立するマラケシュ協定（WTO 設立協定：Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization）に基づいて、1995年1月1日に GATT を発展解消させて成立した。
- (7) ブレトン・ウッズ協定（Bretton Woods Agreements）により自由貿易の促

進を目的とした国際協定である。

- (8) サービス貿易の障害となる政府規制を対象とした初めての多国間国際協定。
- (9) TRIPs ともいう。1994年に作成された世界貿易機関を設立するマラケシュ協定の一部（附属書1c）を成す知的財産に関する条約である。
- (10) 関税同盟としては、そのほか、SACU（南部アフリカ関税同盟：Southern African Customs Union）、EAC（東アフリカ共同体：East African Community）、GCC（湾岸協力会議：Gulf Cooperation Council）、メルコスール（南米南部共同市場：Mercosur）、CACM（中米共同市場：Central American Common Market）、欧州連合・トルコ間関税同盟（Between European Union and Turkey）、欧州連合・アンドラ間関税同盟（Between European Union and Andorra）、欧州連合・サンマリノ間関税同盟（Between European Union and San Marino）、CEMAC（Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale：中央アフリカ経済通貨同盟）、UEMAC（アフリカ経済通貨同盟：Western African Economic and Monetary Union）、CAN（アンデス共同体：Comunidad Andina）、イスラエル・パレスチナ自治区間（Government sector Palestine Israel）、スイス・リヒテンシュタイン間関税同盟（Between Liechtenstein and Switzerland）などがある。なお、設立が提唱されている関税同盟として、ECOWAS（西アフリカ諸国経済共同体：Economic Community of West African States）、COMESA（東南部アフリカ共同市場：Common Market for Eastern and Southern Africa）、SADC（南部アフリカ開発共同体：Southern African Development Community）、ECCAS（中部アフリカ諸国経済共同体：Economic Community of Central African States）、AEC（アフリカ経済共同体：African Economic Community）、EurAsEC（ユーラシア経済共同体：EurAsian Economic Community）、GUAM（Georgia, Ukraine, Azerbaijan and Moldova）民主主義と経済発展のための機構（GUAM Organization for Democracy and Economic Development）がある。かつて存在した関税同盟としては、UDE（赤道アフリカ関税同盟：Union douanière Equatoriale）、UDEAC（中部アフリカ関税経済同盟：Union Douanière des États Afriques Centrales（現 CEMOC））、CIS（独立国家共同体：Commonwealth of Independent States）（現 EurAsEC に引き継ぎ計画）、ザールラント（Saarland）（現フランス関税同盟）、ドイツ関税同盟（Deutscher Zollverein）などがある。
- (11) 途上国間の FTA には、WTO の授権条項（enabling clause）に基づくもの

がある。これは、先進国が途上国に対し、他よりも低率な関税を適用することを認め、途上国間の自由貿易協定締結を容易にすることを認めるものである。ただ単に通商上の障壁を取り除くだけでなく、両経済領域での連携強化・協力の促進等をも含めたものは、EPA（経済連携協定：Economic Partnership Agreement）と呼ばれている。

- (12) 石川幸一「FTAの特恵マージンについて」国際貿易と投資72号114頁以下、石川幸一「新 AFTA 協定の締結」国際貿易と投資75号44頁以下など参照。
- (13) アジア太平洋自由貿易圏（FTAAP：Free Trade Area of Asia-Pacific）に向けた道筋の中で唯一交渉が開始されているものである。石川幸一「ASEAN 共同体創設を支援する米国の対 ASEAN 協力」国際貿易と投資74号60頁以下、朴昶建「韓国の FTA 推進戦略と東アジア地域主義」北東アジア研究16号149頁以下、深川由紀子「米韓自由貿易協定（FTA）のインパクトと東アジア経済統合の新段階」アジア研ワールド・トレンド148号36頁以下、田中信世「EU の対韓国経済関係と FTA 交渉」国際貿易と投資72号70頁以下なども参照。
- (14) TPP 参加を論じる業績は相当数に及ぶが、TPP 参加に反対する見解を示す書籍として、例えば、農山漁村文化協会編『TPP と日本の論点』（農山漁村文化協会2001）及び同編『TPP 反対の大義』（農山漁村文化協会2011）に掲載されている各論文、中野剛志『TPP 亡国論』（集英社新書2011）、同編『「TPP 開国論」のウソ』（飛鳥新社2011）、萩原伸次郎『日本の構造「改革」と TPP〔増補改訂版〕』（日本出版社2011）、廣宮孝信『TPP が日本を壊す』（扶桑社2011）など、賛成する見解を示す書籍として、例えば、総合政策研究会『TPP 参加に全力をあげよ』（総合政策研究会2011）、渡邊頼純『TPP 参加という決断』（ウェッジ2011）、須藤善昭「TPP に積極参加で、日本経済を活性化させよ」カレント796号42頁以下、八代尚宏「TPP への参加で日本経済の復興を」地銀月報612号12頁以下、善明建一「TPP（環太平洋経済連携協定）を考える」社会主義590号45頁以下など参照。
- (15) 通貨危機後の韓国経済については、例えば、蛭名保彦『日中韓「自由貿易協定」構想』168頁以下（明石書店2004）など参照。
- (16) 李信愛「韓国における税務サービス市場開放について」アコード租税総合研究所・第2回税理士制度小委員会における配付資料。
- (17) 韓国税務士新聞571号参照。もっとも、改正法は、公認会計士が公認会計士法に伴う職務として税務代理業務を遂行することまでも禁止するものではないので、公認会計士の職務範囲を侵害するものではないとされている。

- (18) 富田光彦税理士（アコード租税総合研究所・税理士制度小委員会委員）は、『『税』に関しての業務は国家同士の不可侵分野と捉えるべきであり、市場原理で競争するものではない』と論じられる（富田「TPPと税理士制度」東京税理士界660号7頁）。
- (19) それ以前に幾度となく計理士法案（前身は「会計監査士法案」あるいは「会計士法案」）は廃案の憂き目にあっていた。大正3年3月、第31回帝国議会において「会計監査士法案」が議員提案されたが廃案。翌年6月、第36回帝国議会に対し、「会計監査士法案」が再度議員提案されたがまたも廃案。同年12月、第37回帝国議会に対し、「会計監査士法案」及び「会計士法案」が同時に提案され、衆議院本会議で可決されるも、貴族院において審議未了。大正7年、第40回帝国議会に対し「会計士法案」が議員提出されたが廃案。翌年に第41回帝国議会に対して再び「会計士法案」が議員提出され、衆議院では可決されたものの貴族院で審議未了。大正9年、第42回帝国議会に対して、再び「会計士法案」が議員提出され、衆議院は通過するも、貴族院に送付された後に議院解散となり審議未了。大正14年2月、第50回帝国議会に対して議員提出するも衆議院可決後、貴族院において審議未了となっていた。
- (20) 税理士制度沿革史編纂委員会『税理士制度沿革史〔増補改訂版〕』18頁（日本税理士会連合会事業本部1987）参照。
- (21) 松隈秀雄ほか「〔座談会〕税務代理士法のできるまで」税理1巻1号17頁以下参照。
- (22) 第1条は、「税務代理士ハ所得税、法人税、營業税其ノ他命令ヲ以テ定ムル租税ニ關シ他人ノ委嘱ニ依リ税務官廳ニ提出スベキ書類ヲ作成シ又ハ審査ノ請求、訴願ノ提起其ノ他ノ事項（行政訴訟ヲ除ク）ニ付代理ヲ爲シ若ハ相談ニ應ズルヲ業トス」と規定する。
- (23) 第2条は、「左ノ各號ノ一ニ該當スル者ハ税務代理士タル資格ヲ有ス」として、以下の者を規定している。
- 一 辯護士
 - 二 計理士
 - 三 命令ヲ以テ定ムル官廳ニ於テ高等官又ハ判任官ノ職ニ在リテ三年以上國稅ノ事務ニ従事タル者但シ其ノ職ヲ退キタル後一年ヲ經ザル者ハ此ノ限ニ在ラズ
 - 四 前各號ニ掲グル者ノ外租税又ハ會計ニ關シ學識經驗ヲ有スル者
- (24) この点につき、大蔵省主税局『第79回帝国議会「税務代理士法関係想定問答』』38頁は、「税務代理士ニ非ザル者ニ對シ業務ノ禁止ヲ爲スニ於テハ特ニ名稱

ノ使用迄禁止スルノ要ナキモノトモ認メラルルモ實際取締ヲ爲ス上ニ於テハ果シテ業ヲ爲シタリヤ否ヤヲ判定スルコトハ相當困難ナル爲、其ノ間隙ニ乗ジ許可ナクシテ税務代理業ヲ営ム者ノ生ズル虞アルヲ以テ更ニ名稱ノ使用ヲ禁止シ取締ノ徹底ヲ期シタル次第ナリ」と説明している。

- (25) 第4条は、「税務代理士タラントスル者ハ命令ノ定ムル所ニ依リ主務大臣ノ許可ヲ受クベシ

主務大臣前項ノ許可ニ關スル處分ヲ爲サントスルトキハ税務代理士銓衡委員會ノ議ヲ經ベシ

税務代理士銓衡委員會ニ關スル規程ハ勅命ヲ以テ之ヲ定ム」とする。

- (26) 第8条は、「税務代理士ハ命令ノ定ムル所ニ依リ税務代理業ニ關スル帳簿ヲ作成シ之ニ必要ナル事項ヲ記載スベシ」とする。

- (27) 第9条は、「税務代理士ハ國税ノ遁脱ニ付指示ヲ爲シ、相談ニ應ジ其ノ他之ニ類似スル行爲ヲ爲スコトヲ得ズ」とする。

- (28) 第10条は、「税務代理業ニ關シ税務代理士ノ受クベキ報酬ハ所属税務代理士會ノ會則ノ定ムル所ニ依ル

税務代理士ハ前項ノ會則ニ定ムルモノヲ除クノ外何等ノ名義ヲ以テスルヲ問ハズ税務代理業ニ關シ報酬ヲ受クルコトヲ得ズ」とする。

- (29) 第11条は、「税務代理士ハ財務局ノ管轄區域毎ニ税務代理士會ヲ設立スベシ但シ命令ヲ以テ定ムル市ニ在リテハ市ノ區域毎ニ別ニ之ヲ設立スベシ」とし、「税務代理士税務代理士會ヲ設立セントスルトキハ會則ヲ定メ主務大臣ノ認可ヲ受クベシ」と規定する。

- (30) 大蔵省・前掲注(24) 50頁は、「税務代理士ハ原則トシテ其ノ所属スル税務代理士會ノ区域内ニ於テノミ其ノ業ヲ爲シ得ルモノニシテ、區域外ニ於テ業ヲ爲サントスルトキハ財務局長ノ認可ヲ受ケ其ノ区域内ニ事務所ヲ設ケ其ノ地ヲ區域トスル税務代理士會ノ會員トナルコトヲ要スルモノナリ。唯、事務所ヲ有スル財務局ノ管内ニ限り所属税務代理士會ノ區域外ニ於テモ其ノ業ヲ爲スコトヲ得ルモノトスル見込ナリ」とする。すなわち、官轄外における業務を禁止してはいないものの、財務局長の許可を必要としていた。

- (31) 第16条は、「主務大臣ハ監督上必要アリト認ムルトキハ税務代理士若ハ税務代理士會ヨリ報告ヲ徴シ又ハ當該官吏ヲシテ其ノ業務ニ關スル帳簿書類ヲ検査セシムルコトヲ得」とする。

- (32) 第18条は、「税務代理士本法、本法ニ基キテ發スル命令若ハ税務代理士會ノ會則ニ違反シタルトキ又ハ税務代理士ノ品位ヲ失墜スベキ行爲若ハ業務上不正ノ行

爲ヲ爲シタルトキハ主務大臣ハ其ノ許可ヲ取消シ又ハ一年以内税務代理業ノ停止ヲ命ズルコトヲ得」とする。

(33) 第19条は、「税務代理士會ハ共同ノ目的ヲ達スル爲會則ヲ定メ主務大臣ノ認可ヲ受ケ税務代理士會聯合會ヲ設立スルコトヲ得」とする。

(34) 桜井四郎「税理士法をめぐる問題」税理1巻1号43頁。

(35) REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION, 8.27,1949, Vol4, APPENDIX D.

(36) 北野弘久「税理士制度の生成と展開」同『税法学の基本問題』（成文堂1984）454頁。

(37) この辺りは、税理士制度沿革史編纂委員会・前掲注（20）44頁以下に大きく依拠する。なお、改正案に対しては、新設しようとする税務公証士の証明業務は、公認会計士の証明業務と重複する点があるため、これによって公認会計士制度の発展を阻害するおそれがあるから、税務公証士の業務範囲から、証明業務を削りむしろ税務代理士一本建制度としてその水準の向上を図るべきであるという有力な意見があり、税務代理士制度改正の方向について根本的に再検討の必要を認めたので、かかる改正に関する法律案は、一応国会への提出を見合わせることにしたようである（同書45頁）。

(38) これは、政府から、昭和37年8月10日付けで政府税制調査会に対してなされた、「今後におけるわが国の社会経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」の諮問に含まれていた「現行の税理士制度の改善策」に対する答申である。

(39) 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説』（税務新報社1977）。

(40) この事案は、上告人が所得税の確定申告に際して申告しなかった株式等の取引による所得について、被上告人税務署長が上告人に対して重加算税の賦課決定処分をしたところ、上告人が、税額等の基礎になる事実を秘匿・仮装する行為をしていないから重加算税の課税要件を欠くと主張して、同処分のうち過少申告加算税の額を超える部分の取消しを求めた事案の上告審で、国税通則法68条1項所定の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要ではなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の賦課要件が満たされるものと解し、上告を棄却した事例である。

(41) この事案を取り扱った業績として、近藤崇晴「判解」『平成7年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕』471頁、住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・

仮装』行為（上）（下）—平成六年・七年の二つの最高裁判決を中心に—」商事1419号2頁、1420号9頁、品川芳宣「判批」TKC 税研情報5巻6号9頁、酒井克彦「税理士に対する納税者の虚偽答弁と重加算税の賦課」税務弘報54巻14号90頁など参照。

- (42) 独占業務化されている趣旨が弁護士法の独占業務の根拠とは性質を異にしていることなども、税理士は弁護士とその立場を異にしていることの根拠に数えることができるかもしれない。大武健一郎『改正税理士法について』5頁（TKC会報8月特別号）、松澤智『税理士の職務と責任〔第三版〕』45頁（中央経済社1996）参照。
- (43) 昭和54年6月5日衆議院大蔵委員会において、福田政府委員は、「司法の面における権利の擁護と行政面における問題は違うという性格があるかと思います。この辺がほかの行政面における考え方、特に税の場合にはもっと適正納税ということが出てまいります、弁護士法における権利擁護という考え方とはやはり一線が画されるのではないか。…これはやはり弁護士法的な権利擁護とは違った行政面における適正な租税法律主義による法律の執行、これをお互いに信頼し合って実現していくという趣旨のものであろうと思います。」と答弁している。
- (44) この点については、従来から学説上争いがあり、北野弘久教授は、「税理士の使命は弁護士法に準ずるものに改められねばならない。それは、納税者の代理人であり、租税に関する法律家であることを示すものでなければならないといえよう。一口にいえば、税理士は、納税者の代理人として憲法および税法によって認められている納税者の正当な法的権利の擁護を通じて納税義務の履行に協力することを使命とする」とされており、その趣旨は、税理士の使命を弁護士のそれと同列で論じるものと思われる（北野『税理士制度の研究』107頁（税務経理協会1995））。
- (45) 税理士制度沿革史編纂委員会・前掲注（20）頁。
- (46) 税理士法41条の3の規定への反論として、加藤義幸『税理士法と民事責任』30頁（六法出版社1996）。
- (47) 日本税理士会連合会『新税理士法』29頁（税務経理協会2002）。